

論 説 (29)

論 説

連結納税制度に関する一考察

～課税単位の拡張に伴う問題に焦点を当てて～

瀬 口 徹

※本稿は、平成29年度、亜細亜大学大学院法学研究科に提出し、学位を取得した修士論文である。

はじめに

連結納税制度 (Consolidated Tax Return System) とは、持株関係を通じて密接な関係のある複数の法人のグループを一体としてとらえ、各メンバーの所得を連結してグループ全体の所得を計算し、それを課税標準として法人税を課す制度である¹⁾。また、税制調査会の「平成14年度の税制改正に関する答申」においても、「連結納税制度の狙いは、一体経営がなされ実質的に一つの法人とみることができる企業グループについて、これを一つの納税単位として課税することにある。その結果、実体に即した適正な課税が実現されることになる²⁾」と述べられている。わが国の法人税は、課税単位を各個別法人とする個別法人単位主義が原則であるが、連結納税制度は、課税単位を法人のグループに拡張して課税する制度であるといえる。

また同時に、連結納税制度は企業の組織再編成を促進し、わが国企業の国際競争力の維持・強化と経済の構造改革に資することになるとも指摘されている³⁾。世界的にグループ経営が主流となり、国際競争力の維持が必要とされている中において、わが国においても、個別法人への単体課税には

1) 金子宏『租税法 第二十二版』(弘文堂、2017年) 432頁

2) 税制調査会「平成14年度の税制改正に関する答申」(2001年12月)

3) 税制調査会「連結納税制度の基本的考え方」(2001年10月)

限界があり、経済的実態をより適切に反映するグループ単位で課税すべきである。そのためにも同制度は必須の制度であり、使い勝手を良くして広く普及させなければならない。

その連結納税制度であるが、平成14 (2002) 年度において導入された後、平成22 (2010) 年度税制改正をはじめとして幾多の見直しが行われているものの、導入企業数は伸び悩み、平成28 (2016) 年6月30日現在における連結納税制度導入企業数、いわゆる連結法人数は13,675社 (1,698連結グループ) にとどまっている。租税回避行為を防止するため様々な制限が設けられていることや、わが国では歴史が浅く制度が未発達であること等が、普及を阻む一因になっていると考えられる。しかしながら、企業側の使い勝手の良さととのバランスを保つことが重要であり、制度を広く普及させていくために欠かせないものである。

ところで、平成22 (2010) 年度税制改正において、連結納税制度については連結開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の適用対象外となる連結子会社の、その開始または加入前に生じた欠損金額は、連結後の個別所得金額を限度として連結納税制度での繰越控除の対象とされることとなった。従来はこうした連結前の欠損金額はすべて切り捨てられていたが、この改正により子会社欠損金額の連結グループへの持込みが一部認められることになるから、今後、連結納税制度の利用が相当促進されると考えられる⁴⁾。

本稿は、法人税の課税単位が個別法人単位からグループ法人単位へと変化する中において、連結納税制度にみられる課税単位の拡張が、現行法人税法にどのような問題をもたらしているか考察する。また、平成22 (2010) 年度税制改正を経た現行の連結納税制度をあらためて精査し、米国の連結納税制度とそれを巡る議論を参考としながら、連結法人の範囲・連結欠損金の繰越控除・連結子法人資産の時価評価課税の3つの論点を中心として、制度の普及促進につなげるための改善案を検討したい。

4) 酒井貴子「連結納税制度における損失控除制限のあり方—米国連結財務省規則における SRLY ルールを巡る議論を主な題材として—」税大ジャーナル15巻 (2010年) 32頁

第1章 グループ経営の進展に伴う連結納税制度導入の背景

第1節 グループ経営の進展

日本経済を取り巻く環境は、ここ数年において急激に変化している。企業活動のグローバル化の進展に伴い、国際的な情報通信網の拡充や金融資本市場のボーダーレス化が進み、日本企業は世界的規模での競争にさらされることとなった。1980年代のバブル期においては、日本的な経営手法や雇用慣行が大いに成功を収めてきたものの、バブル崩壊後は逆にそれらの要素が日本経済の弱みとなり⁵⁾、日本企業もグローバル化への対応に無関心ではいられなくなったのである。このような環境の下で、企業は経営手法や会計基準等の国際標準化を進めるとともに、欧米先進諸国と同等の条件で競争をするためにも、国内における商法その他の会計制度等、企業経営を巡る様々な法制度について改正・整備を求めてきた。

他方、同時期に米国、英国等の主要先進国においてみられた動きは、他社の株式の保有を通じて企業グループを形成し、M&Aや分社・企業分割等による企業再編を進めることであった。これらはいずれも経営資源の選択と集中を促し、国際競争力を強化することによって利益機会を獲得していくことを意図したものである⁶⁾。こうした経済社会の国際化の流れの中で、わが国においても平成9（1997）年に独占禁止法が改正され、持株会社の設立が解禁されることとなり、同年の連結財務諸表原則の改定によって連結財務諸表の見直しが図られ⁷⁾、それまで個別財務諸表の補足的な位置づけであった連結財務諸表が主たるものへと位置づけを変えた。すなわち企業グループの一体性を重視し、グループ全体での経済活動を正しく把握する必要性から、企業会計の分野では連結財務諸表が作成されることが主流となった。このような企業会計の分野のみにとどまらず、商法関係についても合併手続きの簡素合理化や株式交換・株式移転制度の創設等、グループ経営に対応した法制度が次々と創設・検討される中において、なお、税制面においても、グループ経営への対応が求められてくることとなった。

5) 森徹・森田雄一『租税の経済分析』（中央経済社、2016年） 113頁

6) 森前掲注5 113頁

7) 企業会計審議会「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」（1997年）

第2節 グループ経営の進展に伴う連結納税制度導入の背景

前節のとおり、法人企業は急速にグループ化しつつある。グループ化の程度については、緩い結合から固い結合まで様々な形態があるが、金子教授は、「企業の結合が一定程度を超えると、中核企業によるグループ全体の一体的管理・運営が顕著となる。このような一体的管理・運営の促進は、経済政策の観点からみて、企業活動の活性化や円滑化、さらには企業の国際競争条件の強化・改善のために必要であるから、このような一体的管理・運営の行われている企業グループについて、税制面で一体的取扱いをすることは、必ずしも不合理ではない。また、それは、企業のグループ化によって可能となる租税回避に対処するためにも有効である場合が少なくない。」⁸⁾と述べている。

わが国においても、「平成11年度の税制改正に関する答申」で、「分社化や持株会社化など企業の組織形態の多様化に対応する観点や、経済の急速な国際化が進展する中、国際競争力の維持・向上に資する観点などから、企業集団をいわば一つの『課税単位』とする連結納税制度の導入について、まずは専門的・実務の観点から、法人課税小委員会において本格的な分析・検討を行うことが適当と考える」⁹⁾とされており、時期的にこの頃から連結納税制度についての関心が非常に高まってきた。さらに、その後、同年の純粋持株会社税制の導入、平成13年の組織再編税制の整備があり、それらに次いで、平成14年7月の法人税法の改正により、企業グループの一体的経営を論拠として連結納税制度が導入されたものである。

以上をまとめれば、国際的にグループ経営が主流となる中で、経済的一体性を持った企業グループを税制上ひとつの課税単位として捉え、法人税を課すことは、時代の変化に迅速に対応し、国際競争力を高め、かつ実体に即した適正な課税を実現させるうえで当然の流れであり、今後はこれを更に推進していくことが強く求められているのである。

8) 金子前掲注1 428頁

9) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」(1998年12月)

第2章 個別法人単位の規律による限界と連結納税制度導入の背景

第1節 個別法人単位の規律による限界～所得振替の誘因

わが国の法人税では、原則として個別の法人を一個の納税義務者としている（法人税法（以下、「法法」という。）4条）。「私法上の法人格と租税法上の税額算定単位とのこのような1対1の関係を『個別法人単位の規律』と呼ぶならば、現行法の特色は、個別法人単位の規律にあるといえることができる。」¹⁰⁾と増井教授は指摘する。

ところで現行の法人税法は、関連会社間で所得を振り替えたり、あるいは別法人を設立して税額を節減しようとしたりする誘因をいくつも内在させている。具体的に主な誘因を例示すると以下のとおりである。

- ・たとえ同一企業グループ内であったとしても、別法人の欠損金を利用することができない。欠損金の繰越し・繰戻しは、原則として同一法人単位でのみしか認められていない（法法57-59条、81条）。そのため、黒字会社から赤字会社へ所得を移転することが、欠損金を消滅させる有力な租税節減の手法となる。
- ・法人税法上、納税義務を免除される主体が存在する（法法4条）。これは公共法人や、収益事業を行わない公益法人や人格のない社団等を指すが、たとえば、関連グループに属する人格のない社団等に対して所得を流し込むと、グループ全体でみた法人税額を減少させることができる。
- ・一定の中小企業や公益法人等に対しては、軽減税率が設けられている（法法66条）。税率の格差が存在し続ける限り、税率の低い法人へと所得を振り替える誘因が存在するのは当然のことである。
- ・交際費の損金算入限度額をはじめ、個別法人ごとの限度額規制の存在がある。これらは、個別法人の資本金等の額に応じて定められている。したがって、たとえば小規模の子会社を多数設立するなどし、それぞれの経理において交際費を支出することによって、損金算入限度額の

10) 増井良啓『結合企業課税の理論』（東京大学出版会、2002年） 11頁

(34) 連結納税制度に関する一考察 (瀬口)

枠を免れることができる。

- ・ 現行の法人税法は、個別法人ごとに、特別税額控除や割増償却など、かなり多様な項目にわたって租税特別措置を設けている。通常の会社であれば、税引後利益を最大化しようとするのは当然のことであるから、特別措置の数だけ所得振替による租税節減手段を開発できる仕組みになっている。

これらの誘因は、個別法人単位の規律から生じている¹¹⁾。現行法は、個別法人ごとに税額算定の単位を置いているため、それぞれの法人において別々の税額算定方法が用いられ、各計算項目が法人ごとに独立に計算される。その結果、繰越欠損金をはじめとしたいくつもの項目は、当該法人の税額算定上のみ用いられる。たとえ完全子会社の繰越欠損金であったとしても、連結納税制度の適用がない限り、親会社の税額算定上それを利用することはできない。このような仕組みの下で、親会社は、自らの所得を子会社に移転して子会社の繰越欠損金と相殺し、それによって税額を減少させようとする。所得振替が税額操作の手段となりうるのである。

このように、会社間の所得振替への誘因は、現行の法人税法が個別法人単位に税額を算定する方式を取っていることから生じている。換言すれば、個別法人単位の規律による限界を露呈してしまっている。

第2節 PL 農場事件

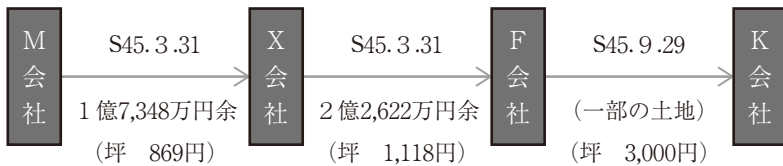
本節では、個別法人単位の規律の下で、裁判所が関連会社間における所得振替をどのように取り扱っていたかを、PL 農場事件（以下、「本件」という。）を通じ考察する。納税者は租税負担を減少させるため所得振替を行い、一方、課税庁は税収確保のため租税回避行為を防止する場合において、所得振替を認容するか否かが本件の争点である。

第1項 事案の概要

M 会社・X 会社及び F 会社の三社は、いずれもその株主、代表取締役を同じくし、P 教団に実質上支配される企業グループであった。

11) 増井前掲注10 13-14頁

X 会社（原告・控訴人）は、昭和45年12月期分法人税について、同年3月31日、訴外 M 会社から上野市所在の山林66万㎡余（以下「本件土地」という。）を1億7,348万円余（坪当たり869円）で買受け、直ちにこれを F 会社に対し2億2,622万円余（坪当たり1,118円）で譲渡し、その譲渡益5,273万円余を同社の欠損金に補填して、所得金額を0円とする確定申告をした。なお、F 会社は、同年9月に本件土地の一部を K 鉄道会社へ坪当たり3,000円で譲渡しているが、それらの取引を図解すると、次のとおりである¹²⁾。



これに対し、Y 税務署長（被告、被控訴人）は、本件土地の時価は坪当たり3,000円が相当であるから、その時価6億188万円余と M 会社からの実際の取得価額との差額4億2,839万円余が受贈益（同金額は F 会社に対する本件土地の譲渡原価を構成）となり、また、本件土地の時価と F 会社に対する譲渡価額との差額3億7,565万円余は無償譲渡にかかる収益（F 会社に対する寄附金）であるとして、所得金額を3億3,006万円余とする更正処分等をした。X 会社は、本件土地の譲受けおよび譲渡価額は一連の取引の中で義務付けられているから、当該処分は不当であるとして、本件を提訴した。

なお、Y 税務署長は、M 会社が X 会社に対し本件土地を譲渡したことに対しても、低額譲渡（寄附金）に当たるとして、課税処分をした。この課税処分の当否についても、Y 税務署長と M 会社との間で争われ（この訴訟を「別件訴訟」という。）、上告審まで争われたものの、Y 税務署長の課税処分がほぼ維持された¹³⁾。

12) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会、2014年） 361頁

第2項 当事者の主張

1. 原告の主張

第1に、X会社はM会社から本件土地を譲り受けたとき、これを直ちにF会社に譲渡するという転売義務がついていたため、仮にM会社から譲り受けた際の取得価額が時価に対して低額であったとしても、この転売義務という負担がついていたことを考慮する必要がある、その差額のすべてが実質的に贈与されたものと考えすることはできない。したがって、F会社に対する転売価額とM会社からの取得価額の差額がそれに該当するにすぎない。この差額は、X会社の申告額のことである。

第2に、法法37条8項が規定する「実質的に贈与したと認められる」か否かの判断基準は、まず、当該資産をいったん他に売却し、次に、その売却代金の一部を贈与したと同視できるかどうかである。本件の場合、X会社はF会社へ右価額での転売義務付きでM会社から本件土地の譲渡を受けたのであり、このような場合には、X会社がF会社に「実質的に贈与した」ことにはならない。したがって、M会社がX会社及びF会社に対し、それぞれ5,273万円余、3億7,565万円余を実質的に贈与したのである。

第3に、本件取引と同様の経済的目的を達するためには、次のような方法がある。まず、M会社がK会社に対し直接売却して、その代金のうちから、X会社及びF会社に対し、それぞれ5,273万円余、3億7,565万円余を贈与する方法、次にM会社がX会社及びF会社に対し、それぞれがK会社への売却を通じて5,273万円余及び3億7,565万円余の譲渡益をあげるに足りる本件土地の一部をそれぞれに売却する方法がある。このいずれの方法も、M会社が課税されるだけであるのに対し、本件では、M会社に対し、法法37条8項によって寄附金課税がなされたうえ、X会社まで同様の課税がなされると、これは、実質課税を外れた二重課税である。

13) 税資122号 495頁・最高裁昭和57年3月9日第三小法廷判決・昭和56年(行ツ)第93号、行裁例集32巻2号 194頁・大阪高等裁判所昭和56年2月5日判決・大阪高等昭和54年(行コ)第46号、行裁例集30巻6号 1197頁・大阪地方裁判所昭和54年6月28日判決・大阪地方昭和49年(行ウ)第33号

2. 被告の主張

第1に、まず、転売義務付きで一連の取引を行ったことは、各法人の欠損に見合う売買益を配分して、譲渡益に対する課税を極力回避することにあった。次に、別件訴訟の本件土地に関する訴訟で、時価は6億188万円余であるとの判決が確定したので、各譲渡が低額譲渡に該当することとなり、X会社が実質的に贈与を受けた金額は、当該時価と、取得価額との差額であり、他方、当該時価と売却価額との差額は実質的に贈与したことになる。このことから、低額取引を経済的実質の観点で分析すれば、対価相当額の売買契約と、時価と対価との差額相当額の贈与契約とが混在した契約による取引であるといえる。

第2に、M会社はF会社と売買契約をしていないことから、実質的にも形式的にもM会社がF会社に対する贈与者となる余地はない。

第3に、M会社及びX会社は別個の納税者となるため、それぞれに対する課税は、全く別個の取引について行ったものであり、実質的にも形式的にも二重課税ではない。

第3項 裁判所の判断

1. 大阪地方裁判所（第一審）昭和58年2月8日判決¹⁴⁾

原告の請求を棄却する。

低額譲渡の場合、時価との差額のうち「実質的に贈与したと認められる金額」が寄附金の額に含まれるのであり、「実質的に贈与したと認められる」ためには、当該取引に伴う経済的な効果が、贈与と同視しえるものであれば足りるのであって、必ずしも贈与者が贈与の意思を有していたことを必要とせず、時価との差額を認識していたことも必要としないと解するのが相当である。…譲渡者が、時価を認識しながら、差額を贈与する意思でことさらに低額で譲渡した場合には、その差額を実質的に贈与したものと認め、法第37条6項によって税務処理をするのが正当である。このことは、X会社が主張するように転売義務付きで本件土地を譲り受けたことによって変わるものではない。

14) 行裁例集35巻6号 830頁・大阪地方裁判所昭和58年2月8日判決・大阪地方昭和57年（行ウ）第27号

2. 大阪高等裁判所 (控訴審) 昭和59年6月29日判決¹⁵⁾

原判決を取り消す。

本件の事実によれば、X 会社は本件土地の買受けによって、転売を拘束された2億2,622万円余の収益を得、同時に買受価額1億7,348万円余の原価を要したが、収益の額は右を上廻るものではない。Y 税務署長は、本件土地の時価と右買受価額との差額がX 会社がM 会社より実質的に贈与を受けたものであると主張するが、右にいう時価は何の特約もない場合の時価であるところ、右主張は、右売買契約に本件のような転売特約があることを無視しているから、採用することはできない (なお、本件の問題は、法37条6項の問題ではなく、法22条2項の問題である。)

法22条2項の収益の額を判断するにあたって、その収益が契約によって生じているときは、法に特別の規定がない限り、その契約の全内容は、つまり特約をも含めた全契約内容に従って収益の額を定めるべきものである。もし、契約のうち、民法等に定めのない特別の約定の部分をすべて省いて収益の額を判断するというのでは、実質的には収益がないのに課税が行われ、あるいは実質的には収益があるのに課税が行えないという不合理が生ずる。たとえば、20年の期間に亘り駐車場として使用する目的で賃貸されている土地についての売買契約に際し、買受人に対抗力のない右賃貸借を承認し、転売の時には転買人に同様の承認をさせる義務を負う旨の特約をし、その交換条件として、売買価額を右のような特約のない更地としての時価より低い価額を定めたときは、買受人の右売買による収益の前提として算出した土地の時価となるべきことは明らかである。

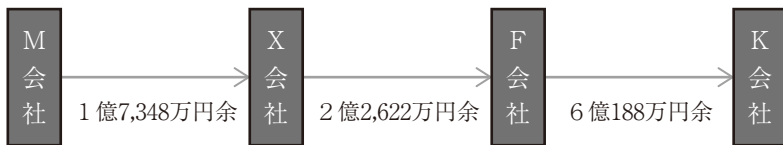
行政通達においても、販売業者等が製造業者等から広告宣伝用品を安価で譲受けた際には、法人税法上はその低額譲受けによる受贈益を軽減して算出するか、受贈益がないものとしているが、このことは、広告宣伝用品は、その商品等の宣伝の目的で用いねばならず、他に転売することを制限する特約があることが多いところ、このような自由な転売を制限する特約は、収益の額を算定するうえで考慮すべきものとしたと解される。本件においても、時価による自由な転売を制限する特約がなされている点で、右通達

15) 行裁例集35巻6号 822頁・大阪高等裁判所昭和59年6月29日判決・大阪高等昭和58年(行コ)第9号

の挙げる事例と共通している。

Y 税務署長は、本件土地の転売取引を容認することは租税回避を容認することになる旨主張するが、租税回避の目的で行われた取引行為であっても、どの限度でこれを否認できるかは、法の明文の規定、租税法の一般原則や解釈に従って行われるもので、租税回避行為であるだけの理由でその効果をすべて否認できるものではない。なお、本件において租税回避を計ったのは M 会社であるが、X 会社は本件土地の買受け、売却を行ったことにより自らの法人税額が減少する訳のものではないから、右売買に際し自らの法人税を回避する目的があったとすることはできない。

第 4 項 検討



本項では、X 会社が行った処理、Y 税務署長の更正処分、および高裁の判断について、それぞれ会計的な分析をし、もって X 会社の当該年度における益金および損金の額、さらには課税所得金額につき検討する。

① X 会社の処理

・ M 会社との取引

(土 地) 1.7348億 (現金預金) 1.7348億

・ F 会社との取引

(現金預金) 2.2622億 (土地収益) 2.2622億

(土地原価) 1.7348億 (土 地) 1.7348億

・ 課税所得

(土地収益 2.2622億) - (土地原価 1.7348億) = 0.5274億

(繰越欠損金と相殺し、課税所得 0 として申告)

②更正処分

・ M 会社との取引

(土 地)	6.0188億	(現金預金)	1.7348億
		(受 贈 益)	4.2839億

・ F 会社との取引

(現金預金)	6.0188億	(土地収益)	6.0188億
(寄 附 金)	3.7565億	(現金預金)	3.7565億
(土地原価)	6.0188億	(土 地)	6.0188億

・ 課税所得

(土地収益 6.0188億) - (土地原価 6.0188億)
+ (受贈益 4.2839億) + (寄附金損金不算入額 3.7081億) = 7.9921億
(本件における寄附金損金算入限度額は0.0484億である)

(所得 7.9921億) - (繰越欠損金 4.6915億) = (課税所得 3.3006億)

③裁判所 (高裁) の判断

第一審判決は、原処分 (②) をそのまま維持した。これに対し、大阪高等裁判所は、X 会社にとって、M 会社から本件土地を買い受けたのちこれを直ちに低価で F 会社に転売することが、M 会社との売買契約の一内容となっていたことを認定したうえで、その転売特約の認定に基づいて以下のように述べ、原処分を全部取り消した。

「控訴人は本件土地の買受によって、転売を拘束された価額2.2622億円余相当額の収益を得、同時に買受価額1.7348億円余相当額の原価を要したが、収益の額は右を上廻るものではないというべきである。…控訴人の本件土地の売却に伴う収益・原価はいずれも2.2622億円余であって、売却差益は存しないと解される。…そうすると、控訴人の本件土地の買受及び売却に関して本件事業年度の益金の額に算入すべき収益の額は計4.5244億円余、損金の額に算入すべき原価の額は計3.9971億円余であって、この点に限った差益金は控訴人が申告した額と同じ額である0.5273億円余となる。」¹⁶⁾

本判決は、たまたま認定された転売特約の存在を手がかりにして受贈益

を圧縮し、かつ、寄附金規定を回避した。土地の時価の認定において工夫を凝らしたのである¹⁷⁾。

・ M 会社との取引

(土地原価)	1.7348億	(現金預金)	1.7348億
(土 地)	2.2622億	(受 贈 益)	2.2622億

・ F 会社との取引

(現金預金)	2.2622億	(土地収益)	2.2622億
(土地原価)	2.2622億	(土 地)	2.2622億

・ 益金

(受贈益 2.2622億) + (土地収益 2.2622億) = 4.5244億

・ 損金

(土地原価 1.7348億) + (土地原価 2.2622億) = 3.9971億

・ 課税所得

(益金 4.5244億) - (損金 3.9971億) = 0.5274億

以上のように、個別法人単位の規律の下では、法人間の二重課税の問題が生じうるが、グループ法人単位での課税を適用すれば、この問題は解決できる¹⁸⁾。このような観点からも、連結納税制度が求められているのである。

第 3 章 課税単位の拡張と連結納税制度

第 1 章及び第 2 章において、グループ経営が進展したことによる連結納

16) 行裁例集35巻6号 825-829頁

17) 増井前掲注10 34頁

18) 第 4 章第13節参照 仮に本件が、連結納税制度やグループ法人税制の施行後の事件である場合、適用関係がどのようになっていたか、詳細に検討している。

税制度の要請と、個別法人単位の規律による限界が露呈したことに伴う連結納税制度の要請について述べた。本章では、連結納税制度の前提となる、「課税単位の拡張」という概念について考察する。

第1節 課税単位の拡張

「課税単位の拡張」とは、すなわち法人税の税額算定単位を、個別法人単位からグループ単位に拡張することである。大がかりな取り組みだが、この制度を導入すると、密接な結合関係を有する一定の法人グループについて、所得振替の誘因が大幅に減少する。そういった意味で、厄介な紛議を未然に回避し、納税協力を確保するためのいわば安全弁の役割を果たすものと期待できる¹⁹⁾。

わが国の連結納税制度では、たとえば繰越欠損金が連結項目とされており、連結ベースで計算されるから、連結グループ内部において赤字を利用するための所得振替は何ら意味をなさない。このように、所得を振り替えるまでもなくグループ単位で損益（この場合は繰越欠損金）が利用できるから、所得振替の誘因そのものが存在しなくなる。このように、「課税単位の拡張」は、会社間所得振替の問題に対する万能の解決策ではないけれども、一定程度で問題の緩和に役立つものといえる。もっとも、その一方で一定の限界も明らかとなっている。現行連結納税制度の適用範囲は原則として完全支配関係が必要とされており、この範囲は必ずしも広くないから、会社間所得振替の全体をカバーできない。また、損益通算を許容すると、赤字会社の取込みによる濫用を生むため、欠損金の利用についてさまざまな制限措置が設けられている。

ところで、連結納税制度を含む企業集団税制の本質的な概念は、集団に属する複数の法人を一体のものとして課税関係を律しようとする法人税制であるということが出来る。この点につき井上教授は、企業集団税制を理論的に具体化する方法として、次の2つの方向を指摘した上で、以下のよう

1. 企業集団を一個の法的主体と同一視して、完全な単一法人として課税

19) 増井前掲注10 229頁

する方法

2. 集団に属する個々の法人の存在を前提として、各法人間の所得と税額を調整する方法

「しかしながら、現実の各国の企業集団税制においては、1の例は少なく、調整の方式に多くの差異はあるとしても、制度自体としては2によっているものがほとんどである。

その最も直接の理由となっているものは会社法の存在であろう。すなわち、企業集団や結合企業などとはいっても、親会社、子会社は法的にはそれぞれ独立した存在として、権利義務の主体になっているのであって、たとえば法律上の合併とは異なる法律関係に立つのである。会計における財務諸表計算、あるいは課税所得計算を連結したとしても、外部に対する子会社の権利義務が親会社の権利義務と連結されることにはならない。子会社の少数株主の配当請求権が親会社の剰余金に及ぶことはないし、親会社の株主の配当請求権が直接に子会社の剰余金に及ぶこともない。会社に対する株主の持分という法律関係は、個々の会社とその株主との関係であることに変わりがないから、たとえ集団企業であっても、この関係を無視して直接に集団単位の法人税課税をすることはできない。

さらに、課税上の制約になるのは、企業集団という経済構造を形成する装置が親会社による子会社株式所有という法律関係にあることである。親会社による株式所有の関係は、親会社の意思により、株式の売買、増資・減資等の方法によって任意に、しかも、特段の会社法上の手続きを経ることなしに変更することも可能である。すなわち、企業集団を構成する会社がその集団から離脱することも任意であるから、その集団を形成する期間においてもその離脱の可能性を前提として、所得、税額、財産評価等の関係を認識することが要求されてくる。」²⁰⁾

わが国をはじめとした各国の企業集団税制が、その方式の多様性にもかかわらず、いずれの国においても個別法人の課税所得、税額の計算という枠組みの中において、それらを基礎として各法人間の課税所得、税額等の調整をするという方法によっている理由は、これらの事情に基づいている

20) 井上久彌『企業集団税制の研究』(中央経済社、1997年) 15頁

ためである。たとえば米国においては、親子会社を単一法人と同様に扱うといっても、連結租税債務の算定過程そのものは、あくまで個別課税所得の適正な算定に依拠し、それに修正を加えるものである。この方法は、わが国でも概ね同様である。以上のように「課税単位の拡張」を行う場合、その前提として、個別法人の所得を正確に算定する必要がある。

第2節 諸外国の企業集団税制における課税単位の定義

諸外国の企業集団税制に目を向けると、米国においては1917年から連結納税制度が導入されており、欧州諸国においても、1967年に英国、1969年に独国、1988年には仏国²¹⁾で導入されている。

米国や仏国の制度は連結ベースでの所得計算を行う制度(所得通算型連結納税制度)であり、英国はグループ会社から生じた欠損金を他のグループ会社に自由に振り替える制度(グループリリーフ制度)である。また、独国の制度は子会社の全損益を強制的に親会社に振り替える制度(機関制度)である。各国制度の内容には、下の表²²⁾のとおりそれぞれ差異があるものの、いずれの制度も親子間の経済的な一体性に着目し、税制の中立性を確保するための制度である点に変わりはない。これらを大まかに区分するならば、米国および仏国が緻密な所得通算型、すなわちグループ企業の所得を合算して連結所得金額を算出する方式であるのに対し、英国および独国は簡易な損益振替型、すなわち損益の振替によって個別所得を加減する方式、といえる。

企業グループの経済的一体性を重視した課税を実現するためには、当然に所得通算型が適しているであろうし、現にわが国の連結納税制度が志向しているのは、いうまでもなく米国等の所得通算型である。

21) 1966年に限定的に導入されていた制度を、一般化したうえで1988年に導入

22) 阿部泰久・井上隆「税額合算方式による日本型連結納税制度の導入」税経通信54巻3号(1999年) 74-75頁

	米国	仏国	英国	独国
類型	所得通算型	所得通算型	損益振替型(グループリリーフ制度)	損益振替型(機関制度)
連結の対象範囲	80%以上所有内国子会社	95%以上所有内国子会社	75%以上所有内国子会社	50%超所有内国子会社
対象子会社の選択	全子会社の加入が必要	任意選択	任意選択	任意選択
制度適用の選択	任意選択	任意選択	任意選択	任意選択
連結範囲内の企業の会計年度統一	要	要	不要	不要
連結範囲内の企業の会計基準統一	不要	不要	不要	不要
内部取引(未実現損益)の扱い	棚卸資産等も含め、未実現損益を繰延	固定資産譲渡損益は連結消去	棚卸資産も含め、原価譲渡	規定なし(通常の課税)
繰越欠損金の扱い	個別申告年度の欠損は個別所得から控除	個別申告年度の欠損は個別所得から控除	繰越欠損金の振替は不可	個別申告年度の欠損は親会社の出資として処理
納税義務	納税義務は個別会社親会社は代理人	納税義務は親会社子会社は連帯責任	個別会社	個別会社

第3節 課税単位の拡張と中立性

課税単位の拡張と中立性との関係についても触れておきたい。

積極的な企業再編が進められてくると、企業の組織形態に対して税制が中立的ではないという問題点が指摘されるようになってくる。ここで、課税単位の拡張が中立性の確保に貢献することとなる。たとえば、企業における組織のあり方について、事業部制をとるケースと分社化するケースを考えてみる。なお、ここでは企業グループでの効率的な事業運営のためには分社化が望ましいとする。分社化した方が、企業にとって経営スピードが上がる、あるいは経済環境の変化に対し機動的な対応が可能となる、などの利点があるためである。特定の事業を担う部署を企業内部に置いておくと、事業の推進に関わる意思決定はその事業部だけでは不可能で、企業全体での意思決定を必要とすることとなるが、仮に事業部にあたる組織を分社化し、事業そのものを委ねることができれば、事業に関わる意思決定はその会社だけで行えばよいということになる。これは明らかに意思決定のプロセスを簡略化し、そのスピードアップすることに寄与する。また、経営環境が変化したときにも最大限の効果を発揮するものと考えられる。

ここで単体課税を前提とした課税を考える。仮に事業部にあたる組織が欠損金を抱えていたとすると、事業部制のもとでは企業全体でこの欠損金を処理できるため、会社全体の所得金額を押し下げるメリットを享受できる。一方、この事業部を分社し子会社化している場合には、本体企業は欠損金の恩恵を受けることなく納税をすることになる。結果としてより多くの納税を求められる可能性が高いため、納税額の多寡という観点からは、分社化することが不利に作用する。このように、経営資源の選択と集中を進め、競争力強化のために想定される企業にとっての最善の組織のあり方が、税制度の存在によって歪められることは決して望ましいことではない²³⁾。増井教授の言う「個別法人単位の規律」にその原因があるとすれば、事業部制のケースと分社化したケースが公平となるような税制度の存在が必要とされる。

企業がくつついたり離れたりするアクションの中には、一種の「戦略」的要素が認められる。企業が飛躍的に成長するためには、組織についても、できるだけ自由かつ弾力的に運用されることが求められる。そのためには、そうした目的に仕える手法は多種多様であればある程よい。租税法といえどもそうした目的の達成に敵対的であってはならない²⁴⁾。租税制度は公平・中立および簡素の要請に適合する必要があるが、法人に対する課税に関しては、市場において行われる経済活動を攪乱させないという中立性が特に重要であり、主要な探究課題となる²⁵⁾。

第4章 連結納税制度の概要

本章では、問題提起に先立ち、連結納税制度の基本的な仕組みについて、その内容を概観する。

23) 森前掲注5 115-116頁

24) 村井 正「フランス型の連結納税制度を検証し、我が国への導入を考える」
税経通信56巻12号(2001年) 17-18頁

25) 中里 実「法人課税の再検討に関する覚書—課税の中立性の観点から—」租
税法研究 第19号(1991年) 10頁

第1節 適用法人の範囲

連結納税制度は、内国法人およびその内国法人との間に完全支配関係²⁶⁾がある他の内国法人のすべてが、その親法人を納税義務者として法人税を納めることにつき国税庁長官の承認を受けた場合に適用される（法法4の2）。連結親法人となることができる法人は、原則として内国法人である普通法人と協同組合である。また、連結親法人と完全支配関係を有する内国法人である普通法人は、原則としてすべての法人が連結子法人となる。金子教授によれば、「100%子会社はすべて連結グループに参加しなければならないという原則を『全完全支配関係法人参加主義』と呼び、それ以外の子会社は参加することができないという原則を『非完全支配関係法人除外主義』と呼ぶことができる。完全支配関係たる100%の持株関係を要件としているのは、制度の簡素化のためであり、全完全支配関係法人参加主義および非完全支配関係法人除外主義は連結納税制度を利用した租税回避を防止するためである。」²⁷⁾ということである。

なお、完全支配関係の判定、すなわち保有割合の計算にあたっては、自己株式を除くほか、従業員持株会所有株式と役員または使用人のストックオプション行使による所有株式の合計が5%未満である場合のその株式を除くこととされている（法人税法施行令（以下、「法令」という。）4の2②）。

第2節 連結納税の申請・承認

連結納税の適用を受けようとする場合は、最初の連結事業年度開始の日の3か月前の日までに、連結親法人およびすべての連結子法人の連名で、「連結納税の承認の申請書」を連結親法人の納税地の所轄税務署長を經由して国税庁長官に提出しなければならない（法法4の3①）。さらに連結子法

26) 完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として一定の関係（当事者間の完全支配関係をいう）、または、一の者との間に当事者間の完全支配関係がある法人相互の関係とされる。また、連結納税制度における完全支配関係とは、連結親法人と連結子法人との間の完全支配関係、または連結親法人との間に完全支配関係がある連結子法人相互の関係をいい、連結除外法人（連結法人となることができない法人）および外国法人が介在しない関係をいう（法法4の2、法令14の6）。

27) 金子前掲注1 435頁

人は、遅滞なく、「連結納税の承認の申請書を提出した旨の届出書」をその連結子法人の納税地の所轄税務署長に提出する必要がある(法令14の7①)。

連結納税制度の適用が承認されると、税務当局の職権による承認の取消しや連結法人側でのやむを得ない事情がある場合を除き、原則として継続して適用しなければならない(法法4の5③～⑥)。

第3節 申告と納付

連結親法人が連結法人所得に対する法人税の納税義務者となり、連結子法人はそれについて連帯納付責任を負うことになる。

したがって連結親法人は、連結事業年度の終了の日の翌日から2か月以内に、連結親法人の納税地の所轄税務署長に対し連結確定申告書を提出するとともに、その連結確定申告書の提出期限までに連結法人税額を納付しなければならない(法法81の22①、81の27)。連結確定申告書には、連結親法人と連結子法人の当該連結事業年度の貸借対照表、損益計算書、連結法人税額の個別帰属額に関する書類等を添付する(法法81の22②)。

一方、連結子法人は、各連結事業年度の連結確定申告書の提出期限までに、その連結事業年度に係る連結法人税の負担額として支出すべき金額または連結法人税の減少額として収入すべき金額等を記載した書類に、その連結事業年度の貸借対照表、損益計算書等を添付し、連結子法人の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない(法法81の25①)。

また、前述のとおり、連結子法人は連結事業年度の連結法人税に対して連帯して納付する責任を負い、連結親法人が連結法人税額を滞納したときは、連結子法人が納付すべき連結法人税額の全部について納付しなければならない(法法81の28①)。

第4節 基本的な計算構造

連結法人税の税額算定の基礎となる課税標準は、各連結事業年度の連結所得の金額であるが、それは、当該連結事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である(法法81の2)。連結事業年度の益金および損金の額は、同一連結グループに属するすべての連結法人の、個別益金額および個別損金額をそれぞれ合計した金額である(法法81の3①)。ただし、若干の益金および損金の項目については、グループを一体として見るのが合

理的であるため、別段の定めを設けて、全体計算を行うことにしている。

このように算出された課税標準に、税率を適用して税額を算出し、さらにそこから一定の税額控除をすることによって連結法人税額が算出される。

第5節 譲渡損益調整資産の譲渡損益の繰延

連結納税制度は、連結グループを一体として扱う制度であるから、連結法人間の一定の資産の取引によって生じた損益は、当面は内部取引による損益として扱い、その資産がグループ外に移転したとき、あるいはその資産がグループ内で損金になったとき、または取引の当事者である法人が連結グループを離脱したときに計上するのが適当である。

そこで、連結法人が有する譲渡損益調整資産を他の連結法人に譲渡した場合は、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額または譲渡損失額に相当する金額を、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金の額または益金の額に算入する（法61の13①）。ここに譲渡損益調整資産とは、固定資産、土地（固定資産に該当するものを除く。）、有価証券（売買目的有価証券を除く。）、金銭債権および繰延資産で、その帳簿価額が1,000万円以上のものをいう（法61の13①、法令122の14①）。棚卸資産や帳簿価額が1,000万円未満の少額資産が対象から除かれているのは、制度の簡素化のためであり、棚卸資産については、その他に、流動資産として短期間でグループ外に移転する可能性が大きいためである。

譲渡損益調整資産の譲渡を受けた他の連結法人において、その譲渡損益調整資産の譲渡、償却、評価換え、除却等の事由が生じたときは、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額または譲渡損失額に相当する金額を、連結法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額または損金の額に算入する（法61の13②）。

第6節 連結法人に対する寄附金の損金不算入および受贈益の益金不算入

連結法人が各連結事業年度において他の連結法人に対して支出した寄附金の額は、その連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（法81の6②）。一方、連結法人が各連結事業年度において他の連結法人から受けた受贈益の額は、その連結法人の各連結事

業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない (法法25 の2①)。

同一グループ内の連結法人間の寄附は、連結グループの全体にとっては、収益にも費用にもあたらず、連結所得の増減をもたらさないと考えられているため、これらの規定が定められたものである。

第7節 連結子法人資産の時価評価²⁸⁾

連結納税の開始または連結納税グループへの加入にあたり、連結子法人となる法人は、原則として連結納税開始または連結納税グループ加入直前事業年度において、所定の資産を時価評価し、その評価損益を益金または損金の額に算入しなければならない (法法61 の11、61 の12)。時価評価の対象資産は、固定資産、土地 (固定資産に該当するものを除く。)、有価証券 (売買目的有価証券を除く。)、金銭債権および繰延資産である。また、その価額と帳簿価額の差額が1,000万円未満の資産は時価評価資産の範囲から除かれている²⁹⁾。

この規定は、(1)連結グループに参加ないし加入することは、単体課税の世界から連結課税という別の世界に入ることであるから、資産の状況を明確にし、いわば身ざれいにして入っていく必要があること、(2)連結納税制度の導入による税収減を多少とも相殺する必要があること、(3)時価評価法人が資産の含み益・含み損を抱えたまま連結子法人として連結グループに入ることを認めると、入った後に含み益・含み損を実現して連結法人相互間で損益を通算することによる租税回避が行われるおそれがあるため、それを予防する必要があること、等の理由に基づいて設けられた措置である³⁰⁾。

そのため、そのような恐れのない一定の法人は、時価評価法人の範囲から除かれている。これらの法人は特定連結子法人と呼ばれ、具体的には

28) 時価評価資産の時価評価にあたっては、法人税基本通達12 の3-2-1 に時価の意義が定められており、その定めの中で時価評価を行うこととなる。

29) 少額資産の場合は、租税回避による税負担の減少額が少ないことのほか、少額の資産を除外することにより納税者の手間を省き、制度を簡素化するためである。

30) 金子前掲注1 440頁

以下のとおりである。(法法61の11①一～六、61の12①一～四)。

- ①連結納税の開始日の前5年以上にわたり、連結親法人と完全支配関係にある子法人
- ②連結親法人が、全額出資して設立し、その全株式等を継続して保有している子法人
- ③その他一定の法人

第8節 連結欠損金の繰越控除

連結法人の調整された個別所得金額は合算され、連結所得金額が算定される。連結納税グループにおいて連結繰越欠損金がある場合には、次のように連結所得金額を限度として繰越控除が認められる。

連結親法人の各連結事業年度開始の日前9年以内に開始した連結事業年度において生じた連結欠損金額がある場合、その連結欠損金額に相当する金額は、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入される(法法81の9①)³¹⁾。連結所得金額から控除できる連結欠損金は連結所得金額の55%を限度とする³²⁾が、連結親法人の資本金等の額が1億円以下である場合は連結所得金額まで控除することができる(法法81の9⑧)。

また、特定連結子法人(連結納税開始時または加入時に伴う資産の時価評価の適用対象外となる法人)の連結納税適用開始の日前9年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額または連結欠損金個別帰属額等は、連結納税上、連結欠損金とみなされ(法法81の9②)、特に特定連結欠損金とよばれる(法法81の9③)。この特定連結欠損金は、当該特定連結欠損金を有する連結法人の控除前個別所得金額を限度として繰越控除が認められる。

第9節 連結子法人株式の帳簿価額修正

連結親法人または連結子法人が保有する連結子法人株式は、税務上、取

31) 平成28年度税制改正において、平成30年4月1日以後開始事業年度に生じた欠損金の繰越期間は、10年に延長される。

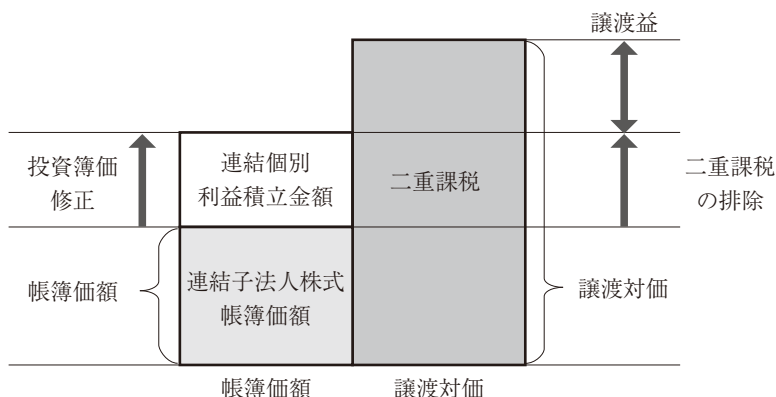
32) 経過措置であるため、平成30年4月1日から開始する事業年度については、連結所得金額の50%が限度となる。

得原価で評価されるが、連結納税のもとで連結子法人株式が譲渡されると、次のような問題が生じる。連結子法人株式の譲渡において、その譲渡価額には連結所得として課税された連結子法人の所得金額や連結所得金額から控除された連結子法人の欠損金額が反映されているのに対し、譲渡原価は取得原価のままである。ここで連結子法人株式の帳簿価額を修正しなければ、譲渡損益に連結納税において課税済みの所得金額や欠損金額が含まれ、結果として、連結子法人の所得に対して二重に課税され、また連結子法人に生じた損失については二重に控除されることになる。

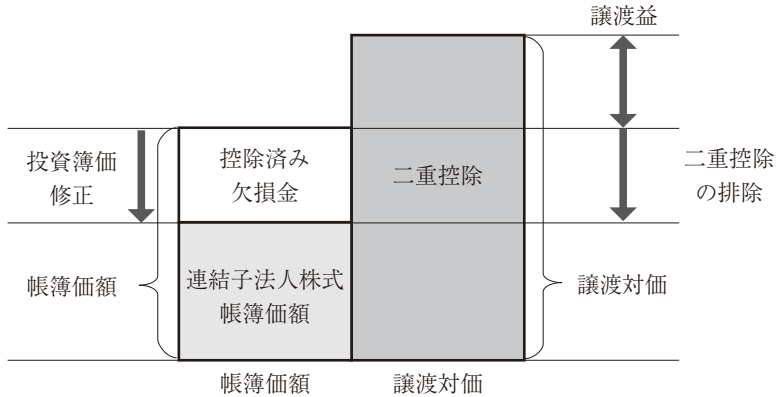
そこで連結納税制度では、連結納税のもとで取り込まれた連結子法人の損益に係る二重課税や二重控除を回避すべく、次に掲げる事由が生じた場合に、連結法人が保有する連結子法人株式の帳簿価額について、その連結子法人の連結納税適用期間中の連結個別利益積立金額の増加額または減少額に相当する金額だけ修正することを要する (法令 9、9 の 2)。

- ①連結法人のいずれかが連結子法人株式を譲渡し、その全部または一部を有しなくなる事。
- ②連結法人のいずれかが連結子法人株式について評価換えをしたこと。
- ③その他一定の場合

①連結子法人に利益が出た場合



②連結子法人に損失が出た場合



この規定は、連結会社間の関係を単一主体とすれば、子会社所得は1回だけ連結所得として課税されればよく、また、子会社欠損は2回利用されてはならないという思考に立っており、連結子会社の損益は、連結課税所得に含まれる子会社所得と、親会社所有の子会社株式の時価の双方に反映されるものであるから、その損益認識の重複を避けるために投資修正が必要とされるという論理である³³⁾。

第10節 連結財務諸表との関係

平成9(1997)年6月に、企業会計審議会から公表された「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」に基づき、平成11(1999)年度から証券取引上のディスクロージャー制度³⁴⁾は、従来の個別財務諸表中心から連結

33) 井上前掲注20 21-22頁

34) 金融商品取引法におけるディスクロージャー制度(企業内容等開示制度)とは、有価証券の発行・流通市場において、一般投資者が十分に投資判断を行うことができるような資料を提供するため、有価証券届出書を始めとする各種開示書類の提出を有価証券の発行者等に義務づけ、これらを公衆縦覧に供することにより、有価証券の発行者の事業内容、財務内容等を正確、公平かつ適時に開示し、もって投資者保護を図ろうとする制度をいう。

(54) 連結納税制度に関する一考察 (瀬口)

財務諸表中心へと大転換が図られた。企業活動の多角化や国際化、連結経営の定着を背景とし、企業経営の実態は連結情報でなければ把握ができなくなってきた。

連結財務諸表制度の適用範囲は、海外を含むすべての子会社（原則として持分50%超）と関連会社（原則として持分20%以上）であり、連結納税制度のそれとは範囲が異なっている。また、両制度ともグループ連結経営を背景とした制度であるが、両者の目的、対象、範囲は全く異なっている³⁵⁾。詳細は以下のとおりである³⁶⁾。

	連結納税制度	連結財務諸表制度
目的	連結グループ一体としての納税	連結グループの財政状態及び経営成績を適切に表示する
提出先	国税局、税務署	財務局
対象親会社	他の法人に100%保有されていない内国法人	有価証券報告書提出会社
連結範囲	国内の100%子会社	支配力の及ぶ範囲（国内、海外の全ての子会社（持分50%超が原則）と関連会社（持分20%以上が原則））
連結範囲の適用除外	なし (対象子会社すべて)	重要性がない法人は除外することができる
適用	任意選択	強制適用
提出資料	申告書および添付書類	有価証券報告書

35) 井上隆「日本型連結納税制度の早期導入に向けて」税経通信56巻7号(2001年) 32-39頁

36) 福蘭健『図解 連結納税早わかり』(中経出版、2011年)をもとに筆者作成。

第11節 連結納税制度の導入状況

連結納税制度は平成15（2003）年において206件の導入からスタートし、平成27（2015）年度には1,584件に増加している（図表1）³⁷⁾。特に増加率で考えると、連結納税制度導入当初の2年間は、税収の減少に備えるため連結付加税が課されていたということもあり伸び悩んでいたが、その後は大きく伸びている。また、グループ法人税制の導入とともに実施された連結納税制度の改正により、連結納税制度のデメリットの多くが解消されたことを受けて、平成23（2011）年度に再び大きく増加している。

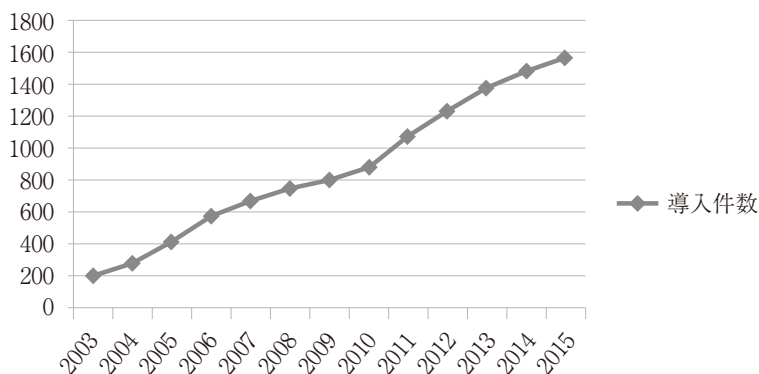
一方、図表2はどのような規模の法人が連結親法人になっているのかを示したものである（資本金階級別）³⁸⁾。平成15（2003）年時点においては、資本金が大きい法人から順に（10億円超の企業、1億円超10億円以下の企業、1,000万円超1億円以下の企業、1,000万円以下の法人がそれぞれ）49%、17%、31%、3%となっている。それに対し、平成24（2012）年では、それぞれ35%、10%、37%、17%と変化してきている。当初は極めて事業規模の大きな法人が積極的に連結納税制度の導入を図っていたと想定されるが、その後1億円を超える企業の比率が低下し、1億円以下、特に1,000万円以下の中小事業者が連結親会社となるケースが増加している傾向が見て取れる。連結納税制度はどのような企業規模の法人でも導入することができるため、近年では中小の企業グループが積極的に導入していると考えられる³⁹⁾。

37) 国税庁「会社標本調査結果」各年版に基づき筆者作成

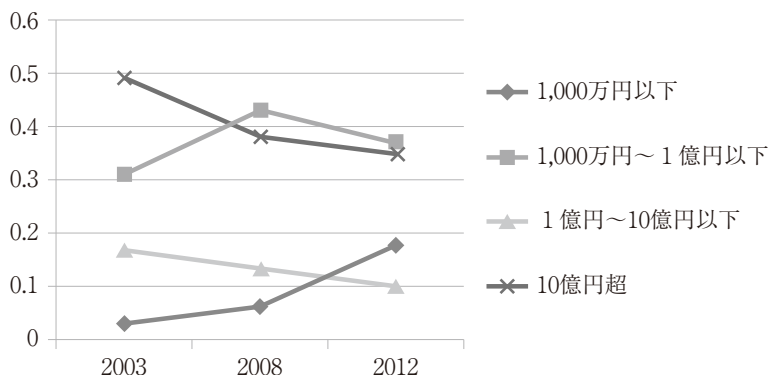
38) 森前掲注5 119頁

39) 森前掲注5 119頁

図表1 連結納税制度 導入件数



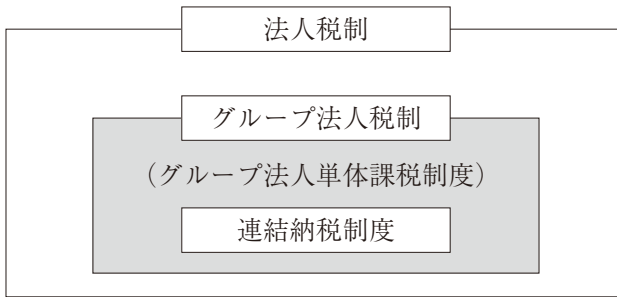
図表2 資本金階級別連結親法人の累年比較



第12節 グループ法人税制との関係

グループ法人税制とは、平成22(2010)年度税制改正に導入されたもので、単体課税制度のもとでの100%グループ内の法人間取引に係る税制である。グループ内の単体の各法人を納税義務者、各法人の所得金額を課税標準とする制度であり、連結納税制度とは課税計算の基本において異なるものである。しかし、グループということを意識してグループ内の取引に対して税制が中立的になることを意識した税制である点においては同一性がある⁴⁰⁾。

選択制となっている連結納税制度に対し、グループ法人税制は、完全支配関係のある法人グループについて強制適用され、選択制とはされていない。したがって、完全支配関係を有する法人グループが、連結納税制度の適用を選択していない場合には、グループ法人税制だけが強制適用されることになり、これをグループ法人単体課税制度と呼ぶことができる。これらを図示すると以下のとおりとなり、従来の連結納税制度は、グループ法人税制に包含される形で整理された⁴¹⁾。



連結納税制度とグループ法人単体課税制度を比較すると、たとえば、グループ法人単体課税制度には、譲渡損益調整資産の損益繰り延べ規定や、グループ法人間の寄附金損金不算入規定など、連結納税制度と共通する個別規定がいくつか設けられている。一方で、両制度の大きな相違点として、連結納税制度には、グループ間の損益通算があるが、グループ法人単体課税制度にはこういった通算規定が存在しないこと、また、連結納税制度には、連結納税開始に伴う子会社資産の時価評価規定があるが、グループ法人単体課税制度にはこうした規定が存在しないこと、などが挙げられる。

連結納税制度とグループ法人税制（グループ法人単体課税制度）との、主な異同点は以下のとおりである⁴²⁾。

40) 藤曲武美「グループ法人税制」税務弘報59巻11号（2011年） 613頁

41) 山本成男『連結納税制度の活用と実務』（中央経済社、2010年） 90頁

42) 山本前掲注41 119頁

(58) 連結納税制度に関する一考察 (瀬口)

	グループ法人税制	
	連結納税制度	グループ法人単体課税制度
適用対象法人	親会社による直接・間接の100%支配関係のある法人	一の者による100%支配関係のある法人
適用関係	選択適用	強制適用 (連結納税を選択していない場合)
申告・納税の主体	連結親法人	各単体法人
所得通算	有	無
適用対象法人間での資産の譲渡	譲渡損益調整資産の損益繰り延べ	譲渡損益調整資産の損益繰り延べ
適用対象法人間の寄附金 (支払側)	全額損金不算入	全額損金不算入
適用対象法人間の寄附金 (受取側)	全額益金不算入	全額益金不算入
100%資本関係法人からの配当等	全額益金不算入 (控除負債利子の計算をしない)	全額益金不算入 (控除負債利子の計算をしない)
中小企業特例の適用対象法人	連結親法人の資本金が1億円以下であれば適用可	次の条件のいずれも満たす場合は適用可 ①親会社の資本金が5億円未満であること ②対象子会社の資本金が1億円以下であること
繰越欠損金	①連結納税開始前の連結親法人の繰越欠損金は持込み可能 ②連結納税開始前の一定の連結子法人の繰越欠損金は持込み可能 (ただし、その子法人自体の個別所得金額を限度とする)	各単体法人でそれぞれ繰越控除可能
制度開始・加入時における保有資産の時価評価	時価評価対象子法人が保有する資産につき時価評価の適用あり	適用なし

第13節 連結納税制度およびグループ法人税制の導入後にみる PL 農場事件

本節では、連結納税制度・グループ法人税制の導入により、第2章で触れた PL 農場事件にみる所得振替の問題が一定程度解決されたことを確認する。

まず最初に、連結納税制度・グループ法人税制の適用前、かつ、転売特約がなかった場合、本件の課税関係はどのようになるだろうか。わかりやすくするため、事案を以下のように若干、簡略化する。



- ※ M 会社における土地の簿価を 1 億円とする。
- ※ M 会社、X 会社、F 会社はグループ会社とする。
- ※ 計算を簡略化するために、各法人とも寄附金の損金算入限度額を 0 とする。

① M 会社

・ X 会社との取引

(現金預金) 5 億	(土地収益) 5 億
(寄 附 金) 3 億	(現金預金) 3 億
(土地原価) 1 億	(土 地) 1 億

・ 課税所得

$$(\text{土地収益 } 5 \text{ 億}) - (\text{土地原価 } 1 \text{ 億}) = 4 \text{ 億}$$

② X 会社

・ M 会社との取引

(土 地) 5 億	(現金預金) 2 億
	(受 贈 益) 3 億

・ F 会社との取引

(現金預金) 5 億	(土地収益) 5 億
(寄 附 金) 2 億	(現金預金) 2 億
(土地原価) 5 億	(土 地) 5 億

(60) 連結納税制度に関する一考察 (瀬口)

・課税所得

$$(\text{土地収益 } 5 \text{ 億}) - (\text{土地原価 } 5 \text{ 億}) + (\text{受贈益 } 3 \text{ 億}) = 3 \text{ 億}$$

③ F 会社

・ X 会社との取引

$$\begin{array}{ll} (\text{土 地}) & 5 \text{ 億} \quad (\text{現金預金}) \quad 3 \text{ 億} \\ & (\text{受 贈 益}) \quad 2 \text{ 億} \end{array}$$

・ 第三者との取引

$$\begin{array}{ll} (\text{現金預金}) & 5 \text{ 億} \quad (\text{土地収益}) \quad 5 \text{ 億} \\ (\text{土地原価}) & 5 \text{ 億} \quad (\text{土 地}) \quad 5 \text{ 億} \end{array}$$

・課税所得

$$(\text{土地収益 } 5 \text{ 億}) - (\text{土地原価 } 5 \text{ 億}) + (\text{受贈益 } 2 \text{ 億}) = 2 \text{ 億}$$

④ グループ合計

・課税所得

$$(\text{M 会社 } 4 \text{ 億}) + (\text{X 会社 } 3 \text{ 億}) + (\text{F 会社 } 2 \text{ 億}) = 9 \text{ 億}$$

このように、単純に簿価 1 億円の土地を第三者に 5 億円で売却すれば 4 億円の課税所得で済んだものの、土地転がしをすることにより、グループ全体で 9 億円の課税所得が発生してしまう。これは上記のとおり資産を譲り受ける側における受贈益の計上によるもので、二重課税の結果である。

次に、連結納税制度およびグループ法人税制が適用された場合について考察する。これらの適用により、グループ法人間の寄附金は全額損金不算入、受贈益は全額益金不算入として取り扱われる。

① M 会社

・ X 会社との取引

$$\begin{array}{ll} (\text{現金預金}) & 5 \text{ 億} \quad (\text{土地収益}) \quad 5 \text{ 億} \\ (\text{寄 附 金}) & 3 \text{ 億} \quad (\text{現金預金}) \quad 3 \text{ 億} \end{array}$$

(土地原価) 1 億 (土 地) 1 億
(譲渡損益調整損) 4 億 (譲渡損益調整勘定) 4 億

・課税所得

(土地収益 5 億) - (土地原価 1 億) - (譲渡損益調整損 4 億) = 0 億
※X 会社への寄附金は全額損金不算入

・課税所得

(X 会社が F 会社に当該土地を転売した事業年度終了の日の属する事業年度)
繰り延べていた譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額 4 億円が戻入れとなり、課税所得となる。

② X 会社

・ M 会社との取引

(土 地) 5 億 (現金預金) 2 億
(受 贈 益) 3 億

・ F 会社との取引

(現金預金) 5 億 (土地収益) 5 億
(寄 附 金) 2 億 (現金預金) 2 億
(土地原価) 5 億 (土 地) 5 億

・課税所得

(土地収益 5 億) - (土地原価 5 億) = 0 億
※M 会社からの受贈益は全額益金不算入、F 会社への寄附金は全額損金不算入

③ F 会社

・ X 会社との取引

(土 地) 5 億 (現金預金) 3 億
(受 贈 益) 2 億

(62) 連結納税制度に関する一考察 (瀬口)

・ 第三者との取引

(現金預金) 5 億 (土地収益) 5 億

(土地原価) 5 億 (土 地) 5 億

・ 課税所得

(土地収益 5 億) - (土地原価 5 億) = 0 億

※ X 会社からの受贈益は全額益金不算入

④ グループ合計

・ 課税所得

(M 会社 0 億) + (X 会社 0 億) + (F 会社 0 億) = 0 億

※ 翌年度以降に、M 会社に対して 4 億円の課税がなされる。

以上のように、連結納税制度およびグループ法人税制の適用によって、完全支配関係にある法人間における寄附金または受贈益について、損金不算入または益金不算入となることから、法人間での二重課税が排除されるようになった。また、資産の譲渡損益についても、いったんは繰り延べられるが、譲渡を受けた法人で転売等が行われると、もともと譲渡損益調整資産を有していた法人(事例の M 会社)で譲渡損益が実現して課税が行われるようになっている。このように、平成22年度税制改正においてグループ法人税制が導入されたことにより、完全支配関係にある法人間での所得移転を防止するとともに、従来から問題点とされていた法人間での二重課税問題については、一応の解決をみたといえる⁴³⁾。

(以下、次号につづく)

43) 藤曲武美「無償取引と寄附金課税」税務弘報61巻13号(2013年) 158頁